

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 24923C

Inscrit le 17 octobre 2008

Audience publique du 14 avril 2009

**Appel formé par la société anonyme ..., ...
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 10 septembre 2008 (n° 23255 du rôle)
dans un litige l'opposant à un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et
les pensions émis par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1
en matière de retenue sur salaires**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24923C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 17 octobre 2008 par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... s.a., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 10 septembre 2008, par lequel ledit tribunal a rejeté comme n'étant pas fondé son recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue, émis en date du 14 décembre 2005 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1, section des impôts sur salaires ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 14 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 décembre 2008 par Maître Charles DURO pour compte de la société anonyme ... s.a. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 janvier 2009.

En date du 7 décembre 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 1 de la section de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires du service d'imposition de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », procéda à une révision des retenues d'impôt à opérer, à déclarer et à verser par la société anonyme ... S.A. du chef de rémunérations allouées au personnel salarié et retraité pour les années 2001 à 2004.

Le 14 décembre 2005, un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue fut émis par le bureau d'imposition à l'encontre de la société ... S.A., fixant les compléments de retenue d'impôt et les suppléments y relatifs pour les années 2001 à 2004 à un montant de 15.370,93 €.

Par courrier du 9 mars 2006, la société ... S.A. introduisit une réclamation contre ledit bulletin de la retenue d'impôt du 14 décembre 2005.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions Directes pendant plus de 6 mois, la société ... S.A. introduisit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 juillet 2007, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation dudit bulletin de la retenue d'impôt du 14 décembre 2005.

A travers un jugement du 10 septembre 2008, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme non fondé, tout en condamnant la société ... S.A. aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 17 octobre 2008, la société ... a régulièrement relevé appel de ce jugement du 10 septembre 2008.

A l'appui de son appel, la société ... S.A. rappelle d'abord que le bulletin déféré du 14 décembre 2005 a fixé les compléments de retenues suivants :

- pour l'année 2001, un montant de 8.701,41 € du chef de retenues non effectuées,
- pour l'année 2002, un montant de 6.546,72 € du chef de retenues non déclarées (245,60 €) et non effectuées (6.301,12 €),
- pour l'année 2003, un montant de 122,80 € au titre de retenues non déclarées,

le total des compléments de retenues fixés s'élevant ainsi à 15.033,23 €.

Ensuite, l'appelante considère que le tribunal n'aurait pas respecté le principe de légalité de l'impôt en ce que l'imposition litigieuse ne serait pas conforme à la loi pour avoir refusé la déduction de cotisations payées à titre obligatoire par les salariés à un régime étranger de sécurité sociale visé par un instrument bi- ou multilatéral.

L'appelante expose que toute en ayant son siège social au Luxembourg, elle serait immatriculée auprès de l'Office national de sécurité sociale belge (ONSS) et qu'elle aurait

occupé deux salariés, à savoir Monsieur ... et Monsieur ... ayant été à ses services durant un an du 1^{er} mai 2002 au 30 avril 2003, qui auraient résidé en Belgique et effectué un travail transfrontalier. Conformément aux règles communautaires en la matière, les cotisations sociales du chef de ces deux salariés auraient été payées en Belgique et elle se serait également conformée à l'exigence de l'ONSS de désigner un mandataire domicilié en Belgique, en l'occurrence la société L'appelante précise encore qu'elle aurait effectué les paiements du chef de la sécurité sociale belge à son mandataire qui les aurait alors reversés à l'ONSS.

Concernant plus précisément les salaires versés durant l'année 2001 à Monsieur ..., l'appelante fait valoir qu'il se dégagerait des pièces par elle soumises que le montant global de 32.959,92 € se composerait d'un montant de salaires bruts de 24.789,35 € et de charges patronales de 8.170,57 €. De plus, ledit montant des salaires bruts aurait été payé par un versement unique et inclurait des cotisations sociales salariales à hauteur de 3.267,51 €, de manière que le montant de salaires imposable s'élèverait à 21.521,84 €. Or, un tel montant net de salaire serait exonéré de l'impôt sur le revenu annuel par application des barèmes et même en supposant qu'une retenue aurait pu être opérée sur ces salaires, elle aurait dû être déterminée sur une base ne comportant pas les charges sociales patronales.

Concernant les salaires versés durant l'année 2002, l'appelante explique que le montant global de 71.755,03 € se décomposerait en des salaires bruts de 53.758,77 € et des charges patronales de 18.016,26 €, qu'après déduction des cotisations sociales salariales, les salaires imposables auraient été soit exemptés de l'impôt d'après le barème applicable, soit soumis à une retenue totale de 245,60 € correctement prélevée lors des paiements des salaires et que la taxation opérée par le bureau d'imposition aurait inclus dans la base imposable les charges patronales. L'appelante précise encore que sa comptabilité comporterait une divergence concernant les rémunérations de Monsieur ... entre le livre des salaires et sa comptabilité, cette différence s'expliquant par l'erreur de sa fiduciaire qui aurait enregistré dans les comptes de l'exercice 2002 tous les salaires durant la période d'emploi allant du 1^{er} mai 2002 au 30 avril 2003, et que le bureau d'imposition aurait également manqué de tenir dûment compte de cet élément.

L'appelante fait encore valoir que le fait qu'elle s'est fait immatriculer auprès de l'ONSS seulement à partir du 15 octobre 2002 ne pourrait être interprété comme preuve du défaut de paiement des cotisations patronales des années 2001 et 2002 au motif, d'abord, qu'il ne serait pas nécessaire d'être dûment affilié à la sécurité sociale pour être redevable des cotisations sociales et, ensuite, qu'il importerait peu que le paiement effectif des cotisations patronales intervienne au cours de l'exercice auquel elles se rattachent. Elle ajoute que les cotisations de l'année 2001 auraient été payées le 3 décembre 2002 et celles de l'année 2002 le 24 mars 2003 et qu'un certificat de l'ONSS du 8 mars 2005 attesterait qu'à cette date, elle serait en règle avec ses dettes à l'égard de l'ONSS.

Sur base de ces explications, l'appelante considère que les fixations de compléments de retenue sur traitements et salaires ne seraient pas conformes à la loi, de manière que le jugement entrepris devrait encourir la réformation.

A titre subsidiaire, l'appelante fait valoir que les rémunérations litigieuses à Monsieur ... constitueraient des salaires alloués en des paiements uniques à l'un de ses administrateurs qui était un résident belge et que le prélèvement de la retenue d'impôt luxembourgeoise aboutirait à une double imposition juridique internationale du même revenu au Luxembourg et en Belgique qui serait contraire à la convention de double imposition applicable entre la Belgique et le Luxembourg.

Le délégué du gouvernement rétorque que l'appelante n'aurait pas démontré que les montants de 8.701,41 € pour l'année 2001 et de 18.016,26 € pour l'année 2002 ont effectivement été payés à l'ONSS au titre de cotisations sociales patronales, qu'en outre le montant de 8.701,41 € se rapporterait à l'année 2001, mais que l'immatriculation de l'appelante à l'ONSS ne daterait que du 15 octobre 2002, de manière qu'aucun paiement n'aurait été effectué à l'ONSS pour l'année 2001 et la majeure partie de l'année 2002. Le représentant étatique ajoute que l'appelante resterait également en défaut d'établir les prétendues erreurs de calcul commises par le bureau d'imposition lors de la fixation des compléments de retenues, les « *indications obscures voire contradictoires de sa propre comptabilité* » restant à l'état de pure allégation.

Conformément à l'article 136 (1) et (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », seules les rémunérations d'une occupation salariée au sens de l'article 95 LIR allouées au salarié sont passibles de la retenue d'impôt sur traitements et salaires et la retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié.

Au vœu de l'article 32 du Code des assurances sociales, encore applicable pour les années d'imposition en cause, la charge des cotisations sociales incombe à parts égales aux salariés assurés et aux employeurs, de manière que la part incombant à l'employeur constitue pour celui-ci une charge propre, distincte de la rémunération brute allouée au salarié et que seule l'autre part à charge du salarié est à déduire de sa rémunération.

Conformément à l'article 3 du règlement ministériel modifié du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 139 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur doit porter d'office en déduction du revenu à soumettre à la retenue d'impôt sur traitements et salaires, les cotisations versées en raison de l'affiliation obligatoire des salariés au titre de l'assurance maladie et de l'assurance pension visés par l'article 110, numéro 1 LIR. D'après cette dernière disposition, font partie des cotisations sociales salariales ainsi rendues déductibles les cotisations payées à titre obligatoire par des salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale.

Dans la mesure où il n'est pas contesté que l'ONSS répond à cette définition en tant qu'organisme de sécurité sociale belge chargé de la perception obligatoire et de la gestion des cotisations sociales patronales et personnelles des salariés par lesquelles il finance les différentes branches de la sécurité sociale et que les deux salariés de la société ... étaient soumis, conformément à l'article 14, 2), b), i) du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, à l'affiliation obligatoire auprès de la sécurité sociale belge, il s'ensuit que c'est à bon droit que la société ... fait valoir que les cotisations sociales salariales par elle retenues sur les rémunérations allouées à ses deux salariés durant les années d'imposition en cause doivent être déduites des revenus passibles de la retenue d'impôt sur traitements et salaires.

Il découle de ces développements que les prétentions de l'appelante quant à l'exclusion des charges sociales patronales de l'assiette de la retenue d'impôt sur traitements et salaires et quant à la déductibilité des cotisations sociales salariales des rémunérations soumises à cette retenue sont justifiées quant à leur principe.

Cependant, force est à la Cour de constater que les parties s'opposent moins sur les principes ci-avant dégagés que sur leur application concrète à la situation de l'appelante et aux données chiffrées se dégageant de sa comptabilité.

En effet, il se dégage du dossier fiscal que le bureau d'imposition s'est fondé sur les comptes de pertes et profits des années 2001 à 2004, renseignant tous seulement des postes de « *frais de personnel – salaires et traitements* », et sur les récapitulatifs des journaux des salaires pour ces mêmes années, dont il avait sollicité la communication, et qu'après avoir constaté des divergences entre les montants renseignés dans les comptes de pertes et profits et lesdits récapitulatifs, le bureau d'imposition avait demandé à l'appelante, par courrier recommandé du 25 novembre 2005, de fournir des explications relatives à ces différences et de lui soumettre le livre des salaires de l'année 2001. D'après les éléments en cause, l'appelante ne réserva pas d'autres suites à cette demande du bureau d'imposition qui émit dès lors le bulletin de retenue critiqué du 14 décembre 2005.

Il se dégage encore du dossier fiscal que pour l'année 2001 le bureau d'imposition fixa le montant de retenues non effectuées sur base du montant de 32.959,92 € renseigné comme frais de personnel dans le compte de pertes et profits de cette année en en déduisant 20% au titre de cotisations sociales forfaitairement évaluées et en appliquant au solde de $(32.959,92 - 20\% =) 26.367,93$ € une retenue d'impôt de 33%, soit 8.701,41 €.

Concernant l'année 2002, le bureau d'imposition retint comme base la différence entre le montant des frais de personnel renseigné dans le compte de pertes et profits à hauteur de 71.775,03 € et le montant de salaires bruts de 47.907,12 € résultant du récapitulatif du journal des salaires, soit le montant de $(71.775,03 - 47.907,12 =) 23.867,91$ € en en déduisant 20% au titre de cotisations sociales forfaitairement évaluées et en appliquant au solde de $(23.867,91 - 20\% =) 19.094,32$ € une retenue d'impôt de 33%, soit 6.301,12 €. Le bureau d'imposition y ajouta le montant de 245 € au titre de retenues effectuées mais non déclarées sur les rémunérations de Monsieur ...

Concernant l'année 2003, le bureau d'imposition mit en compte seulement le montant de 122,80 € de retenues non déclarées.

Cependant, il résulte des extraits des balances des comptes versés en cause par l'appelante que tant pour l'année 2001 que pour l'année 2002, le poste des « *frais de personnel – salaires et traitements* » renseigné par le compte des pertes et profits comportait à la fois le compte 641000 des rémunérations brutes allouées aux salariés et le compte 645000 des charges sociales patronales relatives à ces rémunérations.

En outre, l'appelante a soumis les fiches de salaires et les extraits des livres de salaires relatifs aux deux salariés en cause dont il résulte que des cotisations sociales salariales rédues à l'ONSS belge ont été prélevées des montants de rémunérations brutes inscrites dans les comptes de l'appelante.

Ainsi, en considération des principes ci-avant dégagés et de ces constats, il en résulte pour l'année 2001 que la charge totale salariale du chef de l'emploi de Monsieur ... à hauteur de 32.959,92 € comporte des charges sociales patronales à hauteur de 8.170,57 €, de manière à réduire le total des salaires bruts à 24.789,35 €, et des cotisations sociales salariales belges à hauteur de 3.239,97 € mises en déduction des salaires bruts, de sorte que le total des salaires pouvant être pris comme base à une éventuelle retenue d'impôt s'élève à $(24.789,35 - 3.239,97 =) 21.549,38$ €.

Concernant l'année 2002, force est d'abord de constater que les éléments en cause fournissent des indications apparemment contradictoires sur l'allocation des salaires rédus à Monsieur ... pour sa période d'engagement du 1^{er} mai 2002 au 30 avril 2003. En effet, le contrat de travail signé le 1^{er} mai 2002 stipule le paiement des salaires à travers une annuité unique payable à la signature du contrat et un reçu signé entre parties atteste le paiement de

cette annuité unique à hauteur de 25.000 € en date du 24 mai 2002. Par contre, les fiches de salaires mensuelles pour toute la période d'engagement, versées en cause, indiquent l'existence de rémunérations mensuelles. Il se dégage des éléments en cause et des explications de l'appelante que la rémunération a effectivement été allouée à Monsieur ... en un paiement unique net de 25.000 € en mai 2002 en sa faveur et que les cotisations sociales salariales de 3.758,77 € ont également été comptabilisées sur le compte des rémunérations du personnel. Par contre, les comptabilisations du livre des salaires renseignent des rémunérations brutes mensuelles de 2.863,39 €, de manière à aboutir à un total de $(2.863,39 \times 8 =) 22.907,12$ € de rémunérations allouées à Monsieur ..., le solde ayant été inscrit au livre des salaires au titre de l'année 2003.

Étant donné que l'article 136 (3) LIR impose en principe le prélèvement de la retenue d'impôt sur traitements et salaires lors de l'allocation des rémunérations et au vu de l'allocation effective à Monsieur ... de sa rémunération totale pour l'ensemble de sa période d'engagement du 1^{er} mai 2002 au 30 avril 2003 à travers un paiement unique en mai 2002, il y a lieu d'appliquer la retenue d'impôt sur le montant effectivement alloué d'après les éléments en cause et indépendamment des questions de comptabilisation correcte de la rémunération dans les comptes de l'appelante.

Ainsi, pour l'année 2002, il y a lieu de conclure que Monsieur ... s'est vu attribuer une rémunération brute de 28.758,77 €, correspondant à une rémunération nette de 25.000 €, qui s'ajoute à la rémunération brute de 25.000 €, soit 21.732,50 € de rémunération nette après déduction des cotisations sociales salariales de 3.267,50 €, en faveur de Monsieur

Par voie de conséquence, le total des rémunérations brutes s'élève à $(28.758,77 + 25.000 =) 53.758,77$ € et le total des rémunérations nettes de cotisations susceptibles d'être soumises à la retenue d'impôt s'élève à $(25.000 + 21.732,50 =) 46.732,50$ € et non pas à $(47.907,12 - 5.773,34 =) 42.133,78$ €, montant mis en avant par l'appelante à travers les inscriptions de son livre des salaires.

Eu égard au fait que Monsieur ... restait pour l'année 2003 le seul salarié au service de l'appelante et que l'ensemble de sa rémunération était à soumettre à la retenue d'impôt au titre de l'exercice 2002 sur base des développements qui précèdent, il y a lieu d'omettre la retenue d'impôt de 122,80 € mise en compte sur ses rémunérations en relation avec la période de janvier à avril 2003.

Relativement aux contestations de l'Etat quant à la réalité des déductions et paiements des cotisations sociales à l'ONSS par l'appelante, il se dégage des éléments du dossier que l'appelante a versé à son mandataire belge, la société ..., les cotisations sociales patronales et salariales dues pour l'année 2001 par virement du 6 décembre 2002 et les cotisations sociales patronales et salariales du chef de l'année 2002 par virement du 24 février 2003. S'il est vrai que l'appelante n'a pas soumis en cause une pièce documentant que son mandataire belge avait effectivement continué ces cotisations à l'ONSS, il se dégage cependant d'un courrier de l'ONSS du 8 mars 2005 qu'à cette date l'appelante se trouvait en situation régulière quant aux cotisations sociales y compris celles dues pour le 4^e trimestre de l'année 2002.

Il y a lieu de conclure à partir de ces éléments que l'appelante avait effectivement déduit et payé à l'ONSS les cotisations sociales patronales et salariales dues pour les années en cause et que la réalité de ces charges patronales et retenues de cotisations sociales salariales ne peut être valablement mise en cause.

Partant, il y a lieu de se baser sur les montants de cotisations sociales patronales et de rémunérations nettes de cotisations sociales salariales ci-avant retenus en vue de la détermination des retenues d'impôt sur traitements et salaires litigieuses.

Ensuite, les bases imposables pour l'application des retenues d'impôt sur traitements et salaires ayant ainsi été déterminées, il y a lieu d'examiner l'argumentation de l'appelante relativement à la dispense de prélèvement de retenues sur certaines rémunérations par application des barèmes de l'impôt annuel sur les salaires.

Force est de préciser liminairement que, contrairement à l'argumentation de l'appelante, il y a lieu de se référer non pas aux barèmes de l'impôt annuel sur les salaires, applicables seulement à la détermination de la charge d'impôt finale conformément à l'article 10 du règlement grand-ducal modifié du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 LIR prévoyant le régime du décompte annuel, mais au barème de la retenue mensuelle.

Pour l'année 2001, il se dégage de la fiche de salaire afférente de Monsieur ... que son traitement pour toute l'année 2001 lui a été alloué en une seule annuité en décembre 2001. Dans la mesure où la période de paie ne correspond ainsi ni au mois, ni à la journée, mais à une période de douze mois, la retenue est à déterminer, par application de l'article 11 du règlement grand-ducal modifié du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, *« comme s'il était fait usage d'un barème dont les deux positions (salaires et retenues) seraient ... celles du barème de retenue mensuelle multipliées par le nombre des mois compris dans la période »*.

Ainsi, la rémunération totale nette de cotisations de 21.549,38 € allouée à Monsieur ... rangé dans la classe d'impôt « 1A1 » et ne donnant lieu à aucune autre déduction d'après la fiche de salaire versée en cause, correspond, après une conversion en LUF, à une rémunération mensuelle de $(21.549,38 \times 40,3399 = 869.299,83 \text{ LUF} : 12 =) 72.441,65 \text{ LUF}$. D'après le barème de la retenue mensuelle d'impôt pour l'année 2001 publié au Mémorial B n° 2 du 2 janvier 2001, une rémunération mensuelle de 72.441,65 LUF allouée à un salarié rangé dans la classe d'impôt « 1A1 » n'est soumise à aucune retenue d'impôt. Par voie de conséquence, c'est à juste titre que l'appelante se prévaut de la dispense de prélèvement d'une retenue d'impôt sur salaire de Monsieur ... pour l'année 2001 et le recours est à déclarer fondé dans cette mesure.

En ce qui concerne l'année 2002, la conclusion identique à celle de l'année 2001 s'impose *mutatis mutandis* dans le chef de Monsieur ..., à savoir celle que la rémunération pour l'année 2002 lui allouée en une seule annuité de 25.000 €, correspondant à une rémunération nette de charges sociales salariales de 21.732,50 €, en décembre 2002 n'était pas soumise au prélèvement d'une retenue d'impôt par application du barème de la retenue mensuelle d'impôt pour l'année 2002 publié au Mémorial n° 2 du 4 janvier 2002.

Quant à Monsieur ..., également rangé dans la classe d'impôt « 1A1 », il a perçu à travers une annuité unique en mai 2002 sa rémunération brute de 28.758,77 €, correspondant à une rémunération nette de cotisations de 25.000 €, laquelle donnait, d'après les fiches de salaires versées en cause, encore lieu à des abattements pour dépenses spéciales et frais de déplacement d'un total de 4.220 €, de manière que sa rémunération à soumettre à la retenue d'impôt s'élevait à $(25.000 - 4.220 =) 20.780 \text{ €}$. Par application des règles de l'article 11 du règlement grand-ducal prévisé du 9 janvier 1974, cette rémunération totale correspond à une rémunération mensuelle de $(20.780 : 12 =) 1.731,66 \text{ €}$ ne donnant lieu à aucune retenue d'impôt.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que les rémunérations versées durant les années 2001 et 2002 par l'appelante à ses deux salariés n'étaient pas soumises au prélèvement de retenues d'impôt sur traitements et salaires, de manière qu'aucune retenue n'était à retenir et à verser à l'Etat par l'appelante de ce chef et que le bureau d'imposition a fixé à tort des compléments de retenue à travers le bulletin de retenue d'impôt déféré du 14 décembre 2005. Par voie de conséquence, il y a lieu de réformer le jugement entrepris du 10 septembre 2008 en ce sens que ledit bulletin encourt l'annulation pure et simple dans le cadre du recours en réformation introduit.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 17 octobre 2008 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 10 septembre 2008 et dans le cadre du recours en réformation introduit, annule le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue, émis en date du 14 décembre 2005 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 à l'égard de l'appelante,

condamne l'Etat aux frais des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 14 avril 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative